
Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право

УДК 342.9; 346.9

DOI 10.33244/2521-1196.16.2021.37-43

Д. Л. Вітюк,
канд юрид наук, доцент,
Університет ДФС України
e-mail: dashastarosta@ukr.net
ORCID ID 0000-0002-3457-9984;
Р. В. Вітюк,
помічник судді,
Північний апеляційний
господарський суд
e-mail: vityuk.r@ukr.net
ORCID ID 0000-0003-1715-798X

НОВЕЛИ У СФЕРІ ОСКАРЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПОВІДОМЛЕННЯ-РІШЕННЯ

У статті розкриваються питання щодо особливостей здійснення правосуддя у справах про банкрутство господарськими судами в Україні у зв'язку зі зміною підходів до вирішення питань щодо оскарження податкових рішень-повідомлень. Особлива увага приділена аналізу змісту та значення для правозастосування постанови, ухваленої Великою Палатою Верховного Суду у справі № 905/2030/19, яка суттєво змінює правила визначення юрисдикції частини таких спорів з адміністративної на господарську.

Звернено увагу, що, відповідно до статті 20 Господарського процесуального кодексу України, із юрисдикції господарських судів виключено справи щодо спорів про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України, а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених Податковим кодексом України.

Відмічено, що, згідно з актуальною практикою Великої Палати Верховного Суду, визначено, що спір за позовом боржника про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення має майнову природу, оскільки за наслідком його розгляду в податковому органі може виникнути право на стягнення з боржника певної грошової суми, що є майном боржника, а тому вимога особи, щодо якої порушено справу про банкрутство, про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, підлягає розгляду в межах провадження у справі про банкрутство господарським судом.

Розкрито розуміння відповідно до практики Європейського суду з прав людини принципу правової визначеності, порушення якого зумовлює ризики правозастосування, що виступає невід'ємною складовою конвенційного принципу верховенства права. Звернено увагу на

проблеми у його дотриманні в контексті зміни підходів до визначення підсудності питань щодо оскарження податкових рішень-повідомлень у справах про банкрутство.

Підтримано позицію, що спори про скасування податкових повідомлень-рішень мають подвійну природу, пов'язану як із сутністю податкових зобов'язань, так і з процесуальною складовою щодо сплати судового збору. Акцентовано на слушності зауваги, що досліджувана категорія спорів має розглядатися судами адміністративної юрисдикції, оскільки виникають у межах публічно-правового спору, що зводить спір до перевірки правильності дій контролюючого органу, а не до захисту майна.

Підсумовано, що позиція Великої Палати Верховного Суду, викладена у постанові від 21.09.2021 у справі № 905/2030/19, створює умови, коли частина спорів про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, в яких щодо заявника не порушено справи про банкрутство підсудна адміністративним судам, а частина спорів, в яких щодо заявника порушено справу про банкрутство – господарським судам, що відходить від раніше виробленої позиції, що усі спори про оскарження податкового-повідомлення рішення підлягають розгляду в адміністративних судах.

Ключові слова: податкове рішення-повідомлення, адміністративне судочинство, оскарження, підсудність, банкрутство.

Мета статті – розкрити особливості правозастосування у зв'язку зі зміною підходів до вирішення питань щодо оскарження податкових рішень-повідомлень у справах про банкрутство господарськими судами в Україні.

Постановка проблеми. Податкове повідомлення-рішення, відповідно до пп. 14.1.157 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі ПК України), це письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених Податковим кодексом України та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності. Як аналіз судової практики, так і позиції правників одноставні в тому, що категорія справ з приводу адміністрування податків, зборів, платежів, а також контролю за дотриманням вимог податкового законодавства, мабуть, одна з найбільших як в адміністративній юрисдикції, так і серед усіх інших спорів у цілому. Споры про визнання протиправними та скасування податкових повідомлень-рішень займають чи не найбільше місце у відповідній категорії спорів. Значна питома вага вказаної категорії справ одночасно з нестабільністю вітчизняного законодавства обумовлює постійну актуальність дослідження питань щодо скасування податкових повідомлень-рішень. Окремим питанням стоять особливості визначення підсудності таких спорів. Напрацьована судова практика свідчить, що зазначена категорія справ розглядалася адміністративними судами. Однак ухвалена Великою Палатою Верховного Суду постановою у справі № 905/2030/19 змінила підхід до визначення юрисдикції частини таких спорів з адміністративної на господарську. Отже, зміна підходів до вирішення питань щодо оскарження податкових рішень-повідомлень у справах про банкрутство викликає потребу вивчити та спрогнозувати можливі зміни у правозастосуванні судами під час вирішення відповідної категорії спорів.

Виклад основних положень. Відповідно до ст. 20 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПК України) до справ, що належать до юрисдикції господарських судів, входять справи про банкрутство та справи у спорах з майновими

вимогами до боржника, стосовно якого відкрито провадження у справі про банкрутство, зокрема справи у спорах про визнання недійсними будь-яких правочинів (договорів), укладених боржником; стягнення заробітної плати; поновлення на роботі посадових та службових осіб боржника, за винятком спорів про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до Податкового кодексу України (далі ПК України), а також спорів про визнання недійсними правочинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених ПК України.

У постанові від 21.09.2021 у справі № 905/2030/19 Велика Палата Верховного Суду вказує, що особливістю провадження у справі про банкрутство є те, що врегулювання правовідносин неплатоспроможності боржника вимагає поєднання в одній процедурі як цивільних, так і адміністративних правовідносин щодо його майна (майнових прав) з метою якнайповнішого задоволення у ній вимог кредиторів – приватних осіб та контролюючих органів з грошовими вимогами до боржника у черговості, визначеній Кодексом України з процедур банкрутства (далі – КуЗПБ). Поряд з цим під час врегулювання відносин неплатоспроможності законодавець відійшов від принципу їх розподілу за ознаками наявності у сторони (кредитора боржника) владних повноважень чи свободи волевиявлення, що характерно для цивільних правовідносин, об'єднавши їх в єдине провадження у справі про банкрутство з огляду на необхідність формування єдиного реєстру грошових вимог кредиторів та задоволення їх згідно з визначеною законом черговістю та пропорційністю.

Статтею 7 КУЗПБ визначено юрисдикцію розгляду низки спорів фізичних осіб-боржників щодо їх майна, які раніше розглядалися у цивільних судах, а також віднесено до господарської юрисдикції ряд інших спорів юридичних осіб, які стосуються майна боржника, зокрема й тих, які виникають з кредиторами, якими є контролюючі органи щодо сплати податків та зборів.

Велика Палата Верховного Суду у загаданому вище рішенні визначає, що спір за позовом боржника про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення є майновим за своєю правовою природою, оскільки за наслідком його розгляду в податковому органу може виникнути право на стягнення з боржника певної грошової суми (майнове право), яка в розумінні статті 190 Цивільного кодексу України (далі – ЦПК України) є майном боржника. Як наслідок вказаної позиції, стверджується, що вимога особи, щодо якої порушено справу про банкрутство, про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення як майновий спір боржника, підлягає розгляду в межах провадження у справі про банкрутство з визначенням юрисдикційності розгляду такого спору господарському суду, враховуючи також і те, що КУЗПБ та ГПК України мають рівну юридичну силу, а тому у разі колізії норм між ст. 7 КУЗПБ та ст. 20 ГПК України повинні застосовуватися ті процесуальні норми, які прийняті пізніше. Тобто було застосоване правило “*lex posterior derogat priori*” – «наступний закон скасовує попередній» (абзац п'ятий пункту 3 мотивувальної частини рішення Конституційного Суду України від 3 жовтня 1997 року № 4-зп).

Як результат, Верховний Суд колегіально дійшов висновку, що спори про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення як майновий спір боржника підлягають розгляду в межах провадження у справі про банкрутство господарським судом.

Проте заслуговують на увагу досить слушні аргументи, які були викладені як окрема думка ряду суддів щодо постанови від 21.09.2021 у справі № 905/2030/19, які апелюють, зокрема, до принципу правової визначеності, порушення якого тягне за собою ризики правозастосування. Зазначимо, що цей принцип є невід'ємною складовою конвенційного принципу верховенства права. А тому ЄСПЛ досить часто висловлюється щодо потреби його дотримання національними судами. Наприклад, у справі «Sunday Times v. United Kingdom» Європейський суд вказав, що прописаний у Конвенції термін «передбачено законом» передбачає дотримання такого принципу права, як принцип визначеності. ЄСПЛ стверджує, що термін «передбачено законом» має на увазі не лише писане право, як норми писаних законів, а й неписане, тобто усталені у суспільстві правила та моральні засади суспільства. До цих правил, які визначають сталість правозастосування, належить і судова практика. Конвенція вимагає, щоб усе право, чи писане, чи неписане, було достатньо чітким, щоб дозволити громадянинові, якщо виникне потреба, з належною повнотою передбачати певною мірою за певних обставин наслідки, що може спричинити певна дія. Також у рішенні в справі «The Sunday Times v. United Kingdom» Європейський суд зазначив, що закон повинен бути досить доступним, він має слугувати для громадянина відповідним орієнтиром, достатнім у контексті, в якому застосовуються певні правові норми у відповідній справі; норма не може вважатися законом, якщо вона не сформульована з достатньою чіткістю, яка дає можливість громадянину регулювати свою поведінку (URL: <https://www.echr.com.ua/princip-res-judicata-u-praktici-yespl-klyuchovi-rishennya/>).

Щодо аналізованої постанови Великої Палати Верховного Суду від 21.09.2021 у справі № 905/2030/19, то було зазначено, що, враховуючи відсутність чіткої правової визначеності юрисдикційності досліджуваної категорії спорів, а також сутність і правову природу спірних правовідносин, приписи процесуального закону мають превалюючу дію під час розв'язання колізій щодо обрання належної судової юрисдикції. Це зумовлено обмежувальною дією положень статті 20 ГПК України щодо спорів про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до ПК України, про визнання недійсними правовчинів за позовом контролюючого органу на виконання його повноважень, визначених ПК України.

При цьому не заперечується, що спори про скасування податкових повідомлень-рішень мають подвійну природу, пов'язану як із сутністю податкових зобов'язань, так і з процесуальною складовою щодо сплати судового збору. Майновий характер позову під час сплати судового збору в розумінні приписів Закону України «Про судовий збір» не може автоматично означати майновий характер вимоги про оскарження податкового повідомлення-рішення за змістом спірних правовідносин у контексті визначення судової юрисдикції.

Зазначено, що правові питання, що виникають у податкових спорах, відрізняються складністю і багатогранністю внаслідок, зокрема, постійного урізноманітнення способів «оптимізації» оподаткування та частоті зміни профільного законодавства. Тому суд, що розглядає податкові спори, має знати, яким було законодавство і судова практика у різних сферах діяльності за різні періоди часу у розрізі певного податку чи збору, що нівелюється досліджуваною постановою.

Судді Великої Палати Верховного Суду дійшли висновку, що така категорія спорів має розглядатися судами адміністративної юрисдикції, незважаючи на фактично майновий характер таких спорів, оскільки вони виникли у межах публічно-правового спору, тобто

фактично спір у цій справі про оскарження податкового повідомлення-рішення зводиться до перевірки правильності дій контролюючого органу, а не до захисту майна.

Враховуючи практику частих відступів від позицій Верховного Суду України (та й від висновків уже самого Верховного Суду), що, на нашу думку, не сприяє єдності правозастосування, що є одним із завдань ВС, питання відступу від позиції, яка є предметом дослідження цієї статті, залишається відкритим. Зазначимо, що розгляд однакової категорії спорів різними юрисдикціями може призвести до ухвалення різних за змістом рішень, що може стати передумовою для передачі таких спорів на розгляд Великої Палати Верховного Суду.

Крім того, варто звернути увагу і на те, що однією із підстав для ухвалення рішення про господарську підвідомчість спорів про оскарження податкового повідомлення-рішення було і те, що такі позови (спори) мають майновий характер (вирішення спору впливає на майновий стан суб'єкта господарювання).

При цьому Велика Палата Верховного Суду неодноразово нагадувала, що під час визначення предметної юрисдикції справ суди повинні виходити із сутності права та/або інтересу, за захистом якого звернулася особа, заявлених вимог, характеру спірних правовідносин, змісту та юридичної природи обставин у справі. Отже, суд касаційної інстанції фактично здійснив висновок, що спір про оскарження податкового повідомлення-рішення має майновий характер, тому питання визначення юрисдикції у спорах, в яких щодо заявника не порушено справи про банкрутство, також може бути предметом судового розгляду.

Висновки. Досліджувана нами позиція Великої Палати Верховного Суду створює умови, коли частина спорів про визнання протиправним та скасування податкового повідомлення-рішення, в яких щодо заявника не порушено справи про банкрутство, підлягатиме розгляду в адміністративних судах, а та частина спорів, в яких щодо заявника порушено справу про банкрутство, – в господарських судах, що відходить від виробленої позиції, що усі спори про оскарження податкового-повідомлення рішення підлягають розгляду в адміністративних судах.

Підтримуємо позицію, що у разі застосування обраного Верховним Судом підходу, логічним має бути внесення відповідних змін до ГПК України, зокрема ст. 20 ГПК України «Справи, що відносяться до юрисдикції господарських судів», де потрібно вилучити виключення, яке передбачає, що господарським судам підсудні справи про банкрутство, за винятком спорів про визначення та сплату (стягнення) грошових зобов'язань (податкового боргу), визначених відповідно до ПК України.

У такому разі запропоновані зміни дозволяють усунути невідповідність норм процесуального законодавства та положень КУЗПБ й усунути розбіжності в тлумаченні двох кодексів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський процесуальний кодекс України: від 06.11.1991 № 1798-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>

2. Кальова А. Принцип res judicata у прктиці ЄСПЛ: ключові рішення. *Практика ЄСПЛ. Український аспект*. URL: <https://www.echr.com.ua/princip-res-judicata-u-praktici-yespl-klyuchovi-rishennya/>

3. Кодекс України з процедур банкрутства: від 18.10.2018 № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>
4. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 21.09.2021 у справі № 905/2030/19. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/C020087>

REFERENCES

1. Hospodars'kyu protsesual'nyy kodeks Ukrayiny vid 06.11.1991 № 1798-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
2. Kal'ova A. Pryntsyp res judicata u prktytsi YESPL: klyuchovi rishennya. Praktyka YESPL. Ukrayins'kyy aspekt. URL: <https://www.echr.com.ua/princip-res-judicata-u-prakticyi-yespl-klyuchovi-rishennya/>
3. Kodeks Ukrayiny z protsedur bankrut-stva vid 18.10.2018 № 2597-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2597-19>
4. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
5. Postanova Velykoyi Palaty Verkhovnoho Sudu vid 21.09.2021 u spravi № 905/2030/19. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/C020087>

D. L. Vitiuk, R. V. Vitiuk. Novelties in the field of appealing a tax notification decision

The article reveals the issues of the implementation of justice in bankruptcy cases by economic courts in Ukraine in connection with a change in approaches to resolving issues of appealing the tax notification decisions. Special attention is paid to the analysis of the content and relevance for the enforcement of the ruling adopted by the Grand Chamber of the Supreme Court in case No. 905/2030/19, which significantly changes the rules for determining the jurisdiction of a part of such disputes from administrative to economic one.

Attention is drawn to the fact that, according to Article 20 of the Economic Procedure Code of Ukraine, the cases on disputes on the determination and payment (collection) of monetary obligations (tax debt) determined in accordance with the Tax Code of Ukraine, as well as disputes on invalidating transactions for a claim by the controlling body in the exercise of its powers determined by the Tax Code of Ukraine are excluded from the jurisdiction of economic courts.

It is noted that, according to the current practice of the Grand Chamber of the Supreme Court, it is determined that the dispute over the debtor's claim on recognition as unlawful and cancellation of the tax notification decision has a property nature, since as a result of its consideration the tax authority may have the right to recover a certain amount of money from the debtor which is the property of the debtor, and therefore the claim by the person against whom there are initiated the cases on bankruptcy, recognition as unlawful and cancellation of the tax notification decision is subject to consideration within the framework of the bankruptcy proceedings by the economic court.

The understanding in accordance with the practice of the European Court of Human Rights of the principle of legal certainty is revealed the violation of which entails risks of law enforcement, which is an integral part of the convention principle of the rule of law. Attention is drawn to

the problems of its respect in the context of change in the approaches towards jurisdiction determining of issues on appealing tax notification decisions in bankruptcy cases.

The position is supported that disputes on the cancellation of tax notification decisions are of a dual nature, associated both with the essence of tax obligations and the procedural component of the court fees payment. An emphasize is made on the accuracy of the remark that the studied category of disputes should be considered by the courts of administrative jurisdiction, since they arise within the framework of a public law dispute which reduces the dispute to checking the correctness of the actions of the controlling body and not to the protecting property.

It was concluded that the position of the Grand Chamber of the Supreme Court set out in the ruling on September 21, 2021 in case № 905/2030/19 creates conditions when part of the disputes on the recognition as unlawful and cancellation of the tax notification decision in which there is no bankruptcy proceeding instituted against the applicant is subject to administrative courts, and part of the disputes in which bankruptcy proceedings have been instituted against the applicant is subject to economic courts, which deviates from the previously developed position that all these disputes on appealing the tax notification decisions are subject to administrative courts.

Keywords: *tax decision-notification, administrative proceedings, appeals, jurisdiction, bankruptcy.*

Стаття надійшла до редколегії 30 вересня 2021 року